

## 2.9. РАЗВИТИЕ КОНЦЕПТУАЛЬНЫХ ПОЛОЖЕНИЙ АМОРТИЗАЦИОННОЙ ПОЛИТИКИ В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Проняева Л.И., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой «Бухгалтерский учет и аудит»

*Орловский государственный аграрный университет*

[Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ](#)  
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)

В статье рассматривается сущность амортизации с позиции четырех концепций – бухгалтерской, финансовой, налоговой и экономической, а также уточняется роль амортизации в системе бухгалтерского учета. Проанализированы подходы к начислению амортизации и выбору определенного метода ее расчета в отечественной и зарубежной учетных системах, что позволило определить основные группы методов (равномерные, прогрессивные, регрессивные и методы, обеспечивающие реализацию принципа соответствия доходов и расходов). Использование предложенной группировки методов начисления амортизации позволяет установить системный подход, определяющий взаимосвязь применяемых методов амортизации и целей хозяйствующих субъектов при разработке амортизационной политики. Дана авторская трактовка амортизационной политики организации в системе бухгалтерского учета, определена ее структура, упорядочены элементы амортизационной политики, определены взаимосвязи между ними на разных уровнях управления экономикой.

Одним из источников воспроизводства основного капитала организаций выступает амортизация, представляющая особую экономическую категорию, относящуюся к количественной и качественной оценке его объектов. В настоящее время в реальном секторе экономики Российской Федерации существуют диспропорции между суммами начисленной и использованной на инвестиционные нужды амортизации, что обуславливает необходимость разработки системы мер, направленных для контроля за целевым использованием накопленных амортизационных средств в организациях.

Важное значение для целей управления амортизационными потоками имеет наличие адекватной рыночным условиям системы представления учетной информации, позволяющей эффективно использовать этот собственный источник воспроизводства основного капитала. В системе бухгалтерского учета амортизационная политика рассматривается как составная часть учетной политики организации, которая устанавливает методы и приемы учета амортизации, способы оценки и переоценки амортизируемого имущества, определяет оптимальные сроки полезного использования объектов и т.д., избранные организацией. Следует отметить, что сложившиеся в системе бухгалтерского учета подходы не позволяют контролировать накопление и использование амортизационных отчислений, что снижает возможности хозяйствующих субъектов в управлении источниками воспроизводства основного капитала.

По нашему мнению, с целью дальнейшего развития и модернизации производственного потенциала организаций необходимо совершенствовать методологические основы формирования учетного обеспечения управления источниками воспроизводства основного капитала, среди которых важное место принадлежит амортизационным отчислениям.

Изучение экономической сущности и роли амортизации в бухгалтерском учете получает особую актуальность в условиях реформирования отечественной учетной системы. В зарубежной научной литературе амортизация рассматривается с точки зрения четырех концепций – бухгалтерской, финансовой, налоговой и экономической. В бухгалтерской научной литературе в нашей стране существуют различные трактовки понятия «амортизация», но все они базируются на основных подходах к определению данной категории. С точки зрения экономической концепции амортизации под нею, с одной стороны, понимается денежное выражение физического и морального износа основного капитала, а с другой – способ распределения затрат на приобретение долгосрочных активов во времени и регулирования тем самым величины финансового результата, приходящегося на отчетные периоды.

К.Р. Макконелл и С.Л. Брю определяют амортизацию связывают в большей части с ее финансовой концепцией. По их мнению, амортизация предназначена для того, чтобы дать более точный отчет о доходе в виде прибыли и, следовательно, о валовом доходе компании в каждом году. Эти авторы понятие «амортизационные отчисления» отождествляют с отчислениями на потребление капитала [5].

Налоговая концепция амортизации, так же как и две предыдущих, связывает данную категорию с финансовым результатом. Включение амортизации в состав расходов предполагает уменьшение величины финансового результата, который в данном случае рассматривается не в качестве показателя, характеризующего эффективность хозяйственной деятельности, а в качестве объекта налогообложения (налогооблагаемой прибыли).

Кутер М.И., Паздерова В.Ю., Делиболтоян Э.Б. рассматривают амортизацию с точки зрения бухгалтерской концепции в рамках статической и динамической учетных теорий. Так, амортизация, согласно статической теории учета, отражает потерю стоимости за счет физического и морального износа, по динамической учетной теории амортизация породила понятие «стоимостной износ» и стала частью механизма дивидендной политики [4].

Термин «амортизация» (depreciation) в бухгалтерском учете используется в значении систематического, рационального снижения стоимости имущества. Так, в Международном стандарте финансовой отчетности (МСФО) 16 «Основные средства» (МСФО 16) амортизация определяется как «систематическое уменьшение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезной службы» [6].

Бухгалтерская концепция амортизации охватывает целый ряд вопросов:

- определение срока списания расходов по приобретению основных средств;

- расчет погасительных норм;
- выбор метода распределения;
- расчет суммы периодического списания для сопоставления их с текущими доходами;
- порядок отражения амортизации в системном бухгалтерском учете и отчетности и др.

В отечественном учете разрешены к применению четыре метода начисления амортизации: линейный, уменьшаемого остатка, метод списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, метод списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Как отмечают В.И. Ткач, И.Ф. Сеферова, Г.Е. Крохичева и др., в международной учетной практике используется множество разнообразных методов начисления амортизации, среди которых можно выделить как равномерные, так и прогрессивные или депрессивные (линейный метод от первоначальной стоимости, линейный метод от рыночной стоимости, метод списания стоимости пропорционально уровню использования объекта; метод списания стоимости после вычета определенной базовой величины или вычета остаточной стоимости, метод амортизации, основанный на использовании сложных процентов и т.д.) [9]. В то же время, анализируя положения российских стандартов и МСФО, можно сделать вывод, что они предусматривают практически аналогичные подходы к начислению амортизации и выбору определенного метода (табл. 1).

Таблица 1

**МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К АМОРТИЗАЦИИ В СИСТЕМАХ ОТЕЧЕСТВЕННОГО И МЕЖДУНАРОДНОГО УЧЕТА**

Методологические подходы	Требования отечественных стандартов	Требования международных стандартов
1. Равномерное начисление амортизации на протяжении всего срока использования объекта	Линейный метод	Метод равномерного начисления (с его вариантами)
2. Максимальный (минимальный) поток амортизационных отчислений в первые годы эксплуатации объекта	Метод уменьшаемого остатка Метод списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования	Метод уменьшаемого остатка
3. Зависимость величины амортизации от интенсивности использования объекта (его производительности)	Метод списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг)	Метод списания стоимости пропорционально выбранному критерию

Первый подход предполагает, что амортизационные отчисления равномерно распределяются на протяжении всего срока эксплуатации объектов. В отечественном и международном учете в соответствии с данным подходом используют линейный (равномерный) метод начисления амортизации.

Второй подход подразумевает возможность максимально быстрого компенсирования понесенных организацией капитальных затрат в первые годы эксплуа-

тации объекта. Для этого применяют метод уменьшаемого остатка. В отечественном учете существует возможность применения метода списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования для минимального списания стоимости объектов в первые годы эксплуатации и повышением в последующие.

Согласно третьему подходу, уровень амортизационных отчислений должен напрямую зависеть от уровня интенсивности использования объектов основного капитала. При этом наиболее целесообразным представляется использование метода списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

По нашему мнению, из всех существующих методов начисления амортизации наиболее полно отвечает принципу сопоставления доходов с расходами метод списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг). Этот метод основывается на предположении, что функциональная полезность объекта зависит не от времени, а от результатов его использования. Погашение стоимости объектов производится в зависимости от экономической конъюнктуры, растущей параллельно с увеличением объема выпуска продукции. При этом сумма амортизационных отчислений может значительно колебаться из года в год.

Куликова Л.И., рассматривая амортизацию с точки зрения бухгалтерской концепции, определяет ее как процесс распределения затрат, связанных с приобретением объектов основных средств, на отчетные периоды, в течение которых ожидается получение текущих доходов от использования этих активов. По ее мнению, современные подходы по начислению амортизации, применяемые в отечественной системе учета, не отвечают в полной мере принципам рыночной экономики, а также противоречат основополагающему принципу бухгалтерского учета – принципу соответствия доходов и расходов. Принцип соотношения понесенных затрат с доходами должен быть реализован посредством отнесения на расходы части стоимости долгосрочного имущества по мере потребления экономических выгод, связанных с его использованием.

В соответствии с этим Куликовой Л.И. предложен метод начисления амортизации, который обозначен ею как метод начисления амортизации в зависимости от вклада в чистый доход. Вклад в чистый доход – это доход, созданный объектами основного капитала, за вычетом затрат по их обслуживанию и ремонту. При применении метода начисления амортизации в зависимости от вклада в чистый доход расчет суммы амортизации производится на основании коэффициента отношения стоимости актива к ожидаемой сумме вклада в чистый доход.

Расчет амортизации с использованием данного метода производится следующим образом:

$$A = m \times R_t, \tag{1}$$

$$m = \frac{C}{\sum_{t=1}^n R_t}, \tag{2}$$

где **A** – сумма годовой амортизации;  
**m** – коэффициент отношения стоимости долгосрочных материальных активов к общей ожидаемой сумме их вклада в чистый доход предприятия;

$C$  – первоначальная стоимость долгосрочных материальных активов;

$Rt$  – ожидаемая сумма вклада в чистый доход за отчетный период  $t$  в течение срока службы долгосрочных материальных активов [3].

По нашему мнению, разработка и научное обоснование данного метода начисления амортизации вписывается в концепцию амортизации в системе бухгалтерского учета. Применение метода начисления амортизации в зависимости от вклада в чистый доход допускает при стабильности доходов организации производить равномерную амортизацию, при снижении суммы вклада в чистый доход – ускоренную. Использование этого метода предусматривает определение продолжительности периода, в течение которого активы будут приносить организации доход.

Детальное изучение научной литературы, нормативной базы, регулирующей вопросы амортизации в нашей стране, позволило сделать вывод о том, что в бухгалтерском учете функции амортизации сводятся не только к распределению единовременных затрат, связанных с приобретением объектов ос-

новного капитала, по периодам их полезного функционирования. Многие ученые в области бухгалтерского учета придают амортизации экономическое содержание, исходя из представления о релевантности этой информации для принятия экономических решений. Экономический подход позволяет выявить закономерности, имеющиеся в подходах расчета амортизации, что имеет важное значение при разработке амортизационной политики и для решения различных управленческих задач.

Обобщив все имеющиеся подходы в методах начисления амортизации, нами установлены основные группы методов – равномерные (линейные), прогрессивные, дегрессивные и методы, обеспечивающие реализацию принципа соответствия доходов и расходов. Использование предложенной группировки методов начисления амортизации позволяет установить системный подход, определяющий взаимосвязь, применяемых методов амортизации и целей хозяйствующих субъектов при разработке амортизационной политики (рис. 1).

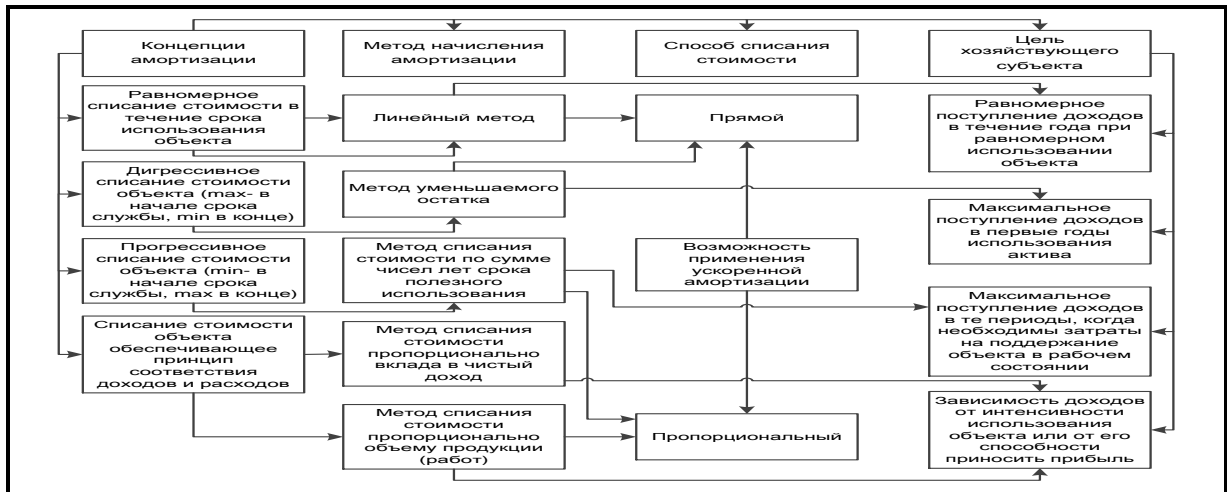


Рис. 1. Модель системного подхода к взаимосвязи методов амортизации и целей хозяйствующих субъектов при разработке амортизационной политики



Рис. 2. Амортизационная политика как целостная система на разных уровнях управления экономикой

Рассмотренные методологические подходы к амортизации и варианты методов расчета амортизационных отчислений могут быть использованы хозяйствующими субъектами при формировании себестоимости продукции. Они должны быть положены в основу учетной амортизационной политики организации, основной целью которой, по нашему мнению, является разумное управление активами, включая контроль за их воспроизводством.

В системе бухгалтерского учета амортизационная политика является составной частью учетной политики организации, разработка которой направлена на определение и закрепление на нормативном уровне в организации механизма накопления и использования амортизационных отчислений как собственного источника воспроизводства основного капитала. При этом широкий перечень методов начисления амортизации позволяет учитывать индивидуальные условия функционирования организации. Рассматривая понятие амортизационной политики, многие ученые, в частности Васильева Л.А., Солодов А.К., Виноградова Е.А., определяют ее как систему мероприятий, осуществляемых в области воспроизводства основного капитала, с целью создания благоприятных условий для реализации воспроизводственного процесса [1, 8, 2]. При этом целью амортизационной политики является управление амортизационными отчислениями с целью их реинвестирования в производственную деятельность.

Определяя сущность амортизационной политики, можно представить ее структуру на различных уровнях управления экономикой в виде системной конструкции, в которой упорядочены индивидуальные элементы амортизационной политики и определены взаимосвязи между ними (рис. 2).

Совокупность представленных элементов амортизационной политики на макроуровне определена ее целью, направленной на создание благоприятных условий для обновления основного капитала, активизации инвестиционной деятельности. Совокупность элементов амортизационной политики макроуровня представлена, с одной стороны, как целостная система более высокого уровня управления, а с другой стороны –

как целостная структура, которая обладает собственным внутренним содержанием. Более того, между различными уровнями управления существует взаимная связь, которая в свою очередь имеет сквозное аналитическое значение. На макроуровне в настоящее время государством производится регулирование амортизационной политики в направлении экономически целесообразных сроков полезного использования амортизируемого имущества, применения новых эффективных механизмов начисления амортизации и др.

Совокупность элементов амортизационной политики микроуровня представляет собой инструмент управленческой системы организации, а также является составной частью ее учетной политики. В рамках амортизационной политики на уровне хозяйствующего субъекта должны быть нормативно закреплены варианты организации учетного процесса амортизации, в частности, определение состава амортизируемого имущества, способов его оценки, периодичность переоценки, порядок определения физического и морального износа объектов, сроков полезного их использования, отбор наиболее рациональных методов начисления амортизации, способов совершенствования видовой, технологической и возрастной структуры основного капитала и т.д.

Таблица 2

**КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ПОДХОДЫ К ПРОЦЕССУ ФОРМИРОВАНИЯ АМОРТИЗАЦИОННОЙ ПОЛИТИКИ ОРГАНИЗАЦИИ**

Концептуальные составляющие	Элементы
<b>Предварительный этап</b>	
Цель амортизационной политики	Разработка механизма аккумуляции и использования амортизационных отчислений как собственного источника воспроизводства
Задачи амортизационной политики	Определение приемов и способов учета объектов основного капитала, начисления и использования амортизации
	Разработка активных инструментов регулирования процесса обновления основного капитала

Концептуальные составляющие	Элементы
	Определение способов моделирования финансовых результатов
	Оптимизация налогообложения
Выбор и обоснование исходных положений построения амортизационной политики	Для целей финансового учета
	Для целей управленческого учета
	Для целей налогового учета
Определение состава пользователей	Внешние пользователи
	Внутренние пользователи
Факторы, под влиянием которых будет производиться выбор тех или иных способов и вариантов ведения учета	Подбор и составление факторной модели
	Анализ результатов
	Оценка факторов
	Ранжирование по степени значимости для организации
<b>Текущий этап</b>	
Определение состава амортизируемого имущества	Для целей бухгалтерского учета
	Для целей налогового учета
Идентификация и отбор потенциально пригодных для применения организацией способов ведения бухгалтерского и налогового учета	Оценка потенциально пригодных для применения организацией способов
	Оценка и переоценка объектов
	Определение сроков полезного использования
	Выбор метода начисления амортизации
	Обеспечение целевого использования амортизационных отчислений
Оформление избранной амортизационной политики	Включение раздела «Амортизационная политика» в Положение об учетной политике организации
	Оформление организационно-распорядительной документации организации
<b>Последующий этап</b>	
Изменения амортизационной политики	Изменение законодательства РФ или нормативных актов по бухгалтерскому учету объектов основного капитала
	Разработка организацией новых способов ведения учета объектов основного капитала
	Существенные изменения условий деятельности, связанные с реорганизацией, сменой собственников, изменением видов деятельности и т.п.

Основываясь на определении цели, состава элементов амортизационной политики на микроуровне, т.е. в рамках конкретной организации, можно предложить определение данной категории в ученой системе. Мы считаем, что амортизационная политика на микроуровне управления представляет собой часть учетной политики организации, регламентирующую совокупность способов формирования учетной информации о состоянии и использовании амортизируемого имущества, а также о процессах аккумулирования и использования амортизационных отчислений как собственного источника воспроизводства [7].

Процесс формирования амортизационной политики на практике можно разделить на три этапа (пред-

варительный, текущий и последующий), каждый из которых имеет свои составляющие и характеризуется специфическими элементами (см. табл. 2).

Предварительный этап характеризуется тем, что он устанавливает стратегические положения амортизационной политики. Это, прежде всего, цель формирования амортизационной политики и разработка задач, с помощью которых будет происходить достижение цели. Цель и задачи определяют построение амортизационной политики, они требуют выявления, анализа и оценки факторов, которые влияют на выбор наиболее эффективных способов и вариантов учета амортизационных отчислений.

Текущий этап предназначен для определения состава амортизируемого имущества, так как каждая конкретная организация имеет свой специфический набор его объектов. В зависимости от состава амортизируемого имущества выявляются конкретные факторы, условия, явления и процессы, которые оказывают влияние на разработку амортизационной политики, идентифицируются потенциально пригодные из них. Затем производится отбор способов ведения учета для конкретной организации; выбор производится посредством проверки каждого способа, отобранного на предыдущем этапе, системой соответствующих критериев. В завершение текущего этапа избранная учетная амортизационная политика получает соответствующее оформление, с тем, чтобы удовлетворять формальным требованиям к ней.

Изменения амортизационной политики происходят в процессе ее реализации. Для этого выделен последующий этап формирования амортизационной политики. Внесение изменений производят в случаях:

- изменения законодательства РФ или нормативных актов по бухгалтерскому учету объектов основного капитала;
- разработки организацией новых способов ведения учета объектов основного капитала, причем применение нового способа ведения предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;
- существенного изменения условий деятельности, которое может быть связано с реорганизацией, сменой собственников, изменением видов деятельности и т.п.

В этой последовательности все перечисленные этапы являются строго необходимыми: каждый предшествующий этап обеспечивает осуществление последующего.

Таким образом, формирование амортизационной политики будет направлено на повышение роли амортизации как источника воспроизводства основного капитала, а совершенствование учетных подходов к амортизации направлено на повышение качества информации, которая используется менеджментом хозяйствующих субъектов для принятия обоснованных управленческих решений по воспроизводству основного капитала организации.

## Литература

1. Васильева Л.А. Амортизационная политика как элемент регулирования экономики [Электронный ресурс] / Л.А. Васильева // Право и экономика. – Электрон. ж.

- л. – 2005. – №8. – Режим доступа: <http://www.economical-activity.ru/content/241.py>.
2. Виноградова Е.А. Бухгалтерская концепция амортизации и ее развитие [Текст] / Е.А. Виноградова // Сибирская финансовая школа: науч.-практ. ж-л. – 2009. – №2. – С. 17-19.
  3. Куликова Л.И. Амортизация: сопоставление расходов организации с текущими экономическими выгодами [Текст] / Л.И. Куликова // Бухгалтерский учет. – 2007. – №23. – С. 30-35.
  4. Кутер М.И. и др. Капитализация, декапитализация и рекапитализация затрат на приобретение основных средств [Текст] / М.И. Кутер, В.Ю. Паздерова, Э.Б. Делиболтоян // Официальные материалы для бухгалтера. Комментарии и консультации. – 2005. – №14. – С. 31-32.
  5. Макконнел К. Экономикс. Принципы, проблемы и политика [Текст] : учеб. / К. Макконнел, С. Брю ; пер. с англ. – М. : Республика, 1992. – 400 с.
  6. Международные стандарты финансовой отчетности [Электронный ресурс]. Режим доступа: [http://minfin.ru/common/img/uploaded/library/no\\_date/2013/IAS\\_16.pdf](http://minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2013/IAS_16.pdf)
  7. Проняева Л.И. Методологическая концепция формирования учетно-аналитического обеспечения в управлении основным капиталом организаций АПК [Текст] : монография / Л.И. Проняева. – Орел : Картуш, 2010. – 430 с.
  8. Солодов А.К. Амортизация как инструмент социально-экономической политики государства [Электронный ресурс] / А.К. Солодов // Управление экономическими системами: электрон. науч. журн. – 2007. – №1. – Режим доступа: <http://uecs.mcnp.ru/modules.php?name=News&file=article&sid=68>.
  9. Ткач В.И. и др. Бухгалтерский учет амортизации [Текст] / В.И. Ткач, И.Ф. Сеферова., Г.Е. Крохичева, В.А. Проскурина. – М. : ПРИОР, 2001. – 476 с.

### Ключевые слова

Амортизация; источник воспроизводства; основной капитал; методы начисления амортизации; амортизационная политика; учетная система.

*Проняева Людмила Ивановна*

### РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы обусловлена необходимостью исследования различных методических подходов и разработки практических рекомендаций по формированию учетной амортизационной политики, которая позволит создать основу для управления воспроизводством основного капитала применительно к конкретным условиям и организациям. В системе бухгалтерского учета амортизационная политика рассматривается как составная часть учетной политики организации, которая устанавливает методы и приемы учета амортизации, способы оценки и переоценки амортизируемого имущества, определяет оптимальные сроки полезного использования объектов и т.д., избранные организацией. Сложившаяся система бухгалтерского учета не позволяет контролировать накопление и использование амортизационных отчислений, что снижает возможности хозяйствующих субъектов в управлении источниками воспроизводства основного капитала.

Научная новизна и практическая значимость. В статье предложен комплекс рекомендаций по формированию амортизационной политики организаций с использованием основополагающих принципов, моделей, способов отражения учетной информации о состоянии основного капитала, процессах аккумулирования и использования амортизационных отчислений на воспроизводственные цели. Разработанный комплекс рекомендаций отличается использованием при формировании амортизационной политики организаций предложенных автором моделей взаимосвязи концепций амортизации и целей хозяйствующих субъектов, алгоритма поэтапного процесса ее формирования, модели структуры амортизационной политики, позволяющей упорядочить ее элементы и определить взаимосвязи между ними на разных уровнях управления экономикой, что способствует рациональному планированию и прогнозированию использования накопленных амортизационных средств и позволяет повысить качество учетной информации для принятия обоснованных управленческих решений.

Заключение: Рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию.

*Калиничева Е.Ю., д.э.н., профессор кафедры «Бухгалтерский учет и аудит» Орловского государственного аграрного университета*

[Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ](#)

[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)